

Acórdão: 2.571/02/CE  
Recurso de Revisão: 40.060106206-26  
Recorrente: Viação Rio Doce Ltda  
Recorrida: Fazenda Pública Estadual  
Proc. S. Passivo: Antônio Fernando Drummond Brandão Júnior/Outros  
PTA/AI: 01.000137151-68  
Inscrição Estadual: 134.263260.00-16(Autuada)  
Origem: AF/ Caratinga  
Rito: Ordinário

---

**EMENTA**

**ALÍQUOTA DE ICMS - DIFERENCIAL - OPERAÇÃO INTERESTADUAL. De acordo com o § 3º do Parecer Normativo nº 206/70, in casu, a classificação correta a ser considerada é a do produto final (ônibus) e não a correspondente a carroçaria, como entende o Fisco, tornando-se, assim, indevida a cobrança do recolhimento do diferencial de alíquota. Reformada a decisão recorrida. Recurso de Revisão conhecido, em preliminar, à unanimidade e, no mérito, provido, por maioria de votos.**

---

**RELATÓRIO**

A autuação versa sobre falta de recolhimento do ICMS devido relativo ao diferencial de alíquota nas aquisições em operações interestaduais de bens destinados ao ativo imobilizado (carroçarias para ônibus), nos exercícios de 1.998 e 2.000.

A decisão consubstanciada no Acórdão n.º 15.045/01/3.ª, pelo voto de qualidade, manteve integralmente as exigências fiscais de ICMS, MR (50%).

Inconformada, a Recorrente interpõe, tempestivamente, e por intermédio de procurador legalmente habilitado, o Recurso de Revisão de fls. 167 a 170, requerendo, ao final, o seu provimento.

A Auditoria Fiscal, em parecer de fls. 172 a 175, opina, em preliminar, pelo conhecimento do Recurso de Revisão interposto e, quanto ao mérito, pelo seu não provimento.

**DECISÃO**

Superada, de plano, a condição de admissibilidade capitulada no art. 137 da CLTA/MG - aprovada pelo Decreto n.º 23.780/84, posto que a decisão recorrida foi tomada pelo voto de qualidade, revela-se cabível o presente Recurso de Revisão.

O processo a ser desenvolvido para se chegar a uma determinada classificação fiscal de mercadoria, apoia-se, como é do conhecimento dos militantes no assunto, na NORMA COMUM DO MERCOSUL/SISTEMA HARMONIZADO-NCM/SH. É uma legislação una, originária do Decreto Lei nº 1.154/71, e que, por esta razão, serve de sustentáculo para todos os outros tributos, sejam estes federais, estaduais ou municipais.

As regras contidas nesta legislação, em vigor há muitos anos (antes NBM – Nomenclatura brasileira de Mercadorias, hoje NCM – Nomenclatura Comum do Mercosul), são também utilizadas como o único instrumento para se determinar a classificação fiscal de mercadorias nas operações de importações e exportações de mercadorias, e estão assim estabelecidas:

REGRAS GERAIS PARA INTERPRETAÇÃO DO SISTEMA HARMONIZADO:

“A classificação das mercadorias na Nomenclatura rege-se pelas seguintes regras:

1. Os títulos das Seções, Capítulos e Subcapítulos têm apenas valor indicativo. Para os efeitos legais, a classificação é determinada pelos textos das posições e das Notas de Seção e de Capítulo e, desde que não sejam contrárias aos textos das referidas posições e Notas, pelas Regras seguintes.

2.a) Qualquer referência a um artigo em determinada posição abrange esse artigo mesmo incompleto ou inacabado, desde que apresente, no estado em que se encontra, as características essenciais do artigo completo ou acabado. Abrange igualmente o artigo completo ou acabado, ou como tal considerado nos termos das disposições precedentes, mesmo que se apresente desmontado ou por montar.

2.b) Qualquer referência a uma matéria em determinada posição diz respeito a essa matéria, quer em estado puro, quer misturada ou associada a outras matérias. Da mesma forma, qualquer referência a obras de uma matéria determinada abrange as obras constituídas inteira ou parcialmente dessa matéria. A classificação destes produtos misturados ou artigos compostos efetua-se conforme os princípios enunciados na Regra 3.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

3. Quando pareça que a mercadoria pode classificar-se em duas ou mais posições por aplicação da Regra 2-"b" ou por qualquer outra razão, a classificação deve efetuar-se da forma seguinte:

a) A posição mais específica prevalece sobre as mais genéricas. Todavia, quando duas ou mais posições se refiram, cada uma delas, a apenas uma parte das matérias constitutivas de um produto misturado ou de um artigo composto, ou a apenas um dos componentes de sortidos acondicionados para venda a retalho, tais posições devem considerar-se, em relação a esses produtos ou artigos, como igualmente específicas, ainda que uma delas apresente uma descrição mais precisa ou completa da mercadoria.

b) Os produtos misturados, as obras compostas de matérias diferentes ou constituídas pela reunião de artigos diferentes e as mercadorias apresentadas em sortidos acondicionados para venda a retalho, cuja classificação não se possa efetuar pela aplicação da Regra 3-"a", classificam-se pela matéria ou artigo que lhes confira a característica essencial, quando for possível realizar esta determinação.

c) Nos casos em que as Regras 3-"a" e 3-"b" não permitam efetuar a classificação, a mercadoria classifica-se na posição situada em último lugar na ordem numérica, dentre as suscetíveis de validamente se tomarem em consideração.

4. As mercadorias que não possam ser classificadas por aplicação das Regras acima enunciadas classificam-se na posição correspondente aos artigos mais semelhantes.

5. Além das disposições precedentes, as mercadorias abaixo mencionadas estão sujeitas às Regras seguintes:

a) Os estojos para aparelhos fotográficos, para instrumentos musicais, para armas, para instrumentos de desenho, para jóias e receptáculos semelhantes, especialmente fabricados para conterem um artigo determinado ou um sortido, e suscetíveis de um uso prolongado, quando apresentados com os artigos a que se destinam, classificam-se com estes últimos, desde que sejam do tipo normalmente vendido com tais artigos. Esta Regra, todavia, não diz respeito aos receptáculos que confirmam ao conjunto a sua característica essencial.

b) Sem prejuízo do disposto na Regra 5-"a", as embalagens contendo mercadorias classificam-se com estas últimas quando sejam do tipo

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

normalmente utilizado para o seu acondicionamento. Todavia, esta disposição não é obrigatória quando as embalagens sejam claramente suscetíveis de utilização repetida.

6.A classificação de mercadorias nas subposições de uma mesma posição é determinada, para efeitos legais, pelos textos dessas subposições e das Notas de Subposição respectivas, assim como, "mutatis mutandis", pelas Regras precedentes, entendendo-se que apenas são comparáveis subposições do mesmo nível. Para os fins da presente Regra, as Notas de Seção e de Capítulo são também aplicáveis, salvo disposições em contrário.

### REGRA GERAL COMPLEMENTAR (RGC)

1.(RGC-1) As Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado se aplicarão, "mutatis mutandis", para determinar dentro de cada posição ou subposição, o item aplicável e, dentro deste último, o subitem correspondente, entendendo-se que apenas são comparáveis desdobramentos regionais (itens e subitens) do mesmo nível.

### REGRA GERAL COMPLEMENTAR DA TIPI (RGC/TIPI)

1.(RGC/TIPI-1) As Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado se aplicarão, "mutatis mutandis", para determinar, no âmbito de cada código, quando for o caso, o "Ex" aplicável, entendendo-se que apenas são comparáveis "Ex" de um mesmo código".

Em 1970, por existir, com certeza, dúvidas acerca da classificação de carroçarias sobre chassis, para formar um veículo completo (caminhão, ônibus, furgão, etc.), o executivo federal, fundado nos princípios que regem às Regras Gerais de Interpretação do Sistema Harmonizado, editou o Parecer Normativo CST nº 206/70, esclarecendo, de maneira cristalina, o entendimento sobre a correta classificação a ser dada ao produto em questão, já que na operação estará se realizando uma industrialização, aqui identificada como sendo de *montagem*.

É bom que se frise, que os conceitos de industrialização, previstos na legislação do IPI, foram recepcionados, como não poderia deixar de ser, pelo atual RICMS/MG, aprovado pelo Decreto nº 38.104/96, em seu artigo 222, inciso II, em particular, a alínea "c" (montagem).

De volta ao Parecer Normativo CST 206/70, em todas as situações nele previstas de aposição de carroçarias sobre chassis, o resultado final, quanto a classificação fiscal a ser dada ao mesmo, é um só.

Para melhor esclarecer a questão, reproduzidos abaixo os parágrafos 2º, 3º e 4º do citado parecer:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

“ Parágrafo 2º - A seguir examinaremos as várias modalidades adotadas na referida atividade, com indicação do respectivo procedimento, relativamente ao estabelecimento montador, a saber: a) o montador fabrica a carroçaria, adquire o chassi de estabelecimento industrial ou equiparado e executa a montagem; b) idem, com chassi adquirido de comerciante; c) idem, com chassi entregue por cliente particular, montagem sob encomenda deste;d) o montador adquire a carroçaria de estabelecimento industrial de sua própria firma (situado em outro local) ou de terceiro e executa a montagem sobre chassi por ele adquirido de terceiros ou a ele entregue por clientes, para montagem; e) montagem por encomenda de terceiros revendedores, ou para uso do encomendante”.

“Parágrafo 3º - Preliminarmente, esclareça-se que, em qualquer das modalidades, o produto será classificado não na posição correspondente à carroçaria, mas na referente ao produto final, depois de montado (ônibus, caminhão, camioneta, furgão, etc., conforme o caso). Na modalidade descrita na alínea “a” do item precedente, o industrial montador credita-se pelo imposto referente ao chassi e matérias-primas empregadas na industrialização da carroçaria e se debita pelo imposto incidente sobre o veículo final; da mesma forma quanto à modalidade referida em “b”, sendo que se creditará de apenas 50% do imposto referente à aquisição do chassi (DL nº 400, de 1968, art. 6º)”.

“parágrafo 4º - Se a montagem for executada em chassi entregue por cliente, que encomenda o veículo para seu uso, não há direito a crédito sobre o chassi, mas o imposto será calculado somente sobre o valor da operação (RIPI, art. 20, inciso III) com aplicação da alíquota correspondente ao veículo (item 3 retro). Na modalidade descrita na alínea “d”, há direito a crédito do imposto relativo à carroçaria; quanto ao chassi, se adquirido de estabelecimento industrial ou equiparado, crédito total; se entregue por clientes, particulares, para uso destes, não há direito a crédito, mas o seu valor não será computado para efeito de cálculo do imposto”.

O cerne da discussão concentra-se no aspecto da mercadoria, objeto da autuação, ser carroçaria como quer entender o Fisco, classificação fiscal nº.8707.90.90, ou veículo completo como defende a Recorrente, classificação fiscal nº. 8702.10.00, respaldada no PN 206/70.

No caso em tela a Recorrente adquiriu chassis da empresa Mercedes Bens, localizada em SP, remetendo-os em seguida, para aposição em carroçarias (montagem),

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

ora para a empresa Marcopolo S/A, ora para a empresa Comil S/A, ambas localizadas no Rio Grande do Sul.

O processo de montagem (aposição de carroçaria sobre chassi) desenvolvido por ambas as empresas, guarda total consonância com as disposições da alínea “c”, do PN 206/70, reproduzidas conforme parágrafo 2º, acima.

Dentro desta linha, o processo de montagem dos ônibus com chassis por ele remetidos (industrialização sob encomenda), foi também composto pelas carroçarias produzidas pelas próprias empresas industriais montadoras.

Pois bem, a legislação do IPI define ser a aposição de chassi sobre carroçaria uma operação de industrialização de montagem, como tal recepcionada pelo ICMS, nos termos de sua própria legislação (atual RICMS/MG, aprovado pelo Decreto nº 38.104/96, em seu artigo 222, inciso II, alínea “c”).

Assim, no resultado final deste processo tem-se a origem de um novo produto, que receberá a sua conseqüente classificação fiscal, no caso em tela, veículo (classificação fiscal nº8702.10.00) diferente, portanto, da classificação fiscal da carroçaria (classificação fiscal nº 8707.90.90), por ele mesmo fabricada, que juntamente com o chassi, remetido pelo encomendante, irão formar, como partes principais do conjunto, um novo produto (veículo).

Ora, uma coisa é adquirir e receber de forma avulsa o produto denominado carroçaria, hipótese na qual, na conseqüente nota fiscal de venda será descrito este produto com a sua respectiva classificação fiscal, ou seja 8707.90.90.

Nesta operação, o vendedor estará dando saída fiscal e contábil a um produto denominado carroçaria, produto este que no trajeto até o destinatário irá circular com a sua respectiva nota fiscal, passando, com certeza, por barreiras de fiscalização sem qualquer problema. Por sua vez, o comprador estará recebendo o mesmo produto, carroçaria, é claro.

Nestas condições, sendo a carroçaria adquirida de fora do Estado, estará correto o entendimento do Fisco em exigir o recolhimento do diferencial de alíquota de ICMS, uma vez que internamente a alíquota deste produto é 18%.

Entretanto, não se pode aplicar este raciocínio para o caso de industrialização sob encomenda, como o que está em discussão, onde, apesar do industrial montador ser o fabricante da carroçaria, que irá compor o veículo, ele estará realizando uma 2ª industrialização ao fazer a aposição desta carroçaria em um chassi remetido pelo encomendante (este processo será, de fato, aquele que vai concluir a industrialização, dando origem ao produto encomendado pela Recorrente).

Não ocorreu nesta operação um fornecimento apartado de carroçaria por parte do industrial montador, como quer entender o Fisco. O que de fato existiu, foi uma industrialização sob encomenda, com o envio do chassi pela Recorrente (talvez o principal componente do veículo) e onde a carroçaria (outro componente importante do

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

conjunto), bem como outros materiais gastos na montagem do produto final, foram fornecidos pelo industrial montador.

O Fisco ao definir o valor a ser autuado, relativo a cada nota fiscal, lançou mão do preço efetivamente utilizado na operação de retorno de industrialização, para valorizar o produto carroçaria, que no seu entendimento, como já dito anteriormente, é o que realmente está sendo adquirido pela Recorrente.

Ora, o produto carroçaria, se considerado de forma apartada como quer entender o Fisco, terá, obrigatoriamente, um valor menor do que o produto industrializado sob encomenda, na condição em que a operação foi realizada e descrita em cada nota fiscal autuada. A diferença a ser encontrada, para mais, alcançará, sempre, a 2ª operação de industrialização de montagem, mais precisamente os serviços de aposição da carroçaria sobre o chassi, onde, como no caso em tela, são aplicados outros materiais e mão-de-obra pelo industrial montador.

A prevalecer o entendimento do Fisco, teremos, com certeza, várias dissonâncias de ordem fiscal e contábil, que culminarão com dores de cabeça e irregularidades, conforme a seguir:

- Mesmo no processo de industrialização sob encomenda, como o que está em discussão, caso o industrial montador tenha que dar saída no produto, tendo como descrição a parte principal do todo, por ele fornecida, no caso a carroçaria (entendimento do fiscal atuante), na primeira barreira de fiscalização que passar, o veículo transportador será interceptado e autuado por estar transportando um veículo (carroçaria com chassi), enquanto na NF vai estar discriminando carroçaria. Este entendimento está em total descompasso com as Regras Gerais de Interpretação do Sistema Harmonizado, mais precisamente com a de nº 2, letra "a", reproduzida acima.

- Ao remeter o chassi para industrialização e receber o produto industrializado (veículo), no qual o chassi foi incorporado, a Recorrente, teria feito os seguintes lançamentos contábeis:

Pela remessa do chassi:

Crédito da conta mercadorias ou de bens.

Débito da conta de bens ou mercadorias em poder de 3ºs. para industrialização.

Pelo recebimento do veículo

Crédito da conta de bens ou mercadorias em poder de 3ºs. para industrialização, pelo valor do chassi enviado.

Crédito da conta de fornecedores, pelo valor da industrialização (valor agregado correspondente a carroçaria + mão-de-obra + outros produtos).

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Débito da conta de ativo imobilizado de veículos, pelo valor correspondente ao somatório dos valores dos dois lançamentos efetuados a crédito.

Ocorrendo o retorno da carroçaria e não do veículo, (como quer o Fisco), pelo recebimento a Recorrente teria as seguintes contabilizações:

Crédito da conta de bens ou mercadorias em poder de 3ºs., para industrialização, pelo valor do chassi enviado.

Crédito da conta de fornecedores pelo valor da industrialização (valor agregado correspondente a carroçaria + mão-de-obra + outros produtos).

Débito da conta de ativo imobilizado de carroçaria, pelo valor correspondente ao somatório dos valores dos dois lançamentos efetuados a crédito.

Não é preciso ser um profundo conhecedor em assuntos contábeis para avaliar o estrago dos lançamentos acima. A empresa estará recebendo fisicamente um veículo, no caso ônibus, e estará fazendo o correspondente lançamento contábil na conta de Ativo imobilizado de carroçaria, pelo valor de um ônibus.

Como foi dito no início, a legislação que regulamenta as Regras Gerais de Interpretação do Sistema Harmonizado é uma, e, neste particular, deve ser respeitada pela legislação de todos os tributos, inclusive do ICMS.

Portanto, é inaceitável o entendimento de que deve-se ter uma descrição do produto para atender o ICMS (carroçaria, classificação fiscal nº 8707.90.90) e outra, nas condições do PN 206/70, para atender o IPI.(ônibus, classificação fiscal nº 8702.10.00). Ainda que quisesse não seria possível fazê-lo, já que a nota fiscal é uma só, e para um mesmo produto só se admite uma descrição e, conseqüentemente, uma única classificação fiscal.

Por tudo isto, entende-se como correto o procedimento das empresas industriais montadoras, Marcopolo S/A e Comil S/A, em considerar, nas notas fiscais que emitem, para acobertar o retorno de produto industrializado sob encomenda, a descrição do veículo (ônibus, furgão, camioneta, etc.), classificação nº 8702.10.00, fundada nas disposições contidas no PN 206/70 (editado de forma coerente com as Regras Gerais de Interpretação do Sistema Harmonizado), por ser, de fato, o que realmente está sendo adquirido pela Recorrente.

De todo o acima exposto, demonstrou-se cabalmente que o procedimento adotado pela Recorrente em considerar os retornos de industrialização sob encomenda, nas condições que foram tratadas nos autos, como sendo compras de veículos, classificação fiscal nº.8702.10.00, encontra-se em consonância com a legislação pertinente, e desta feita, em razão da sua alíquota interna de ICMS ser 12%, torna-se indevida a cobrança do diferencial de alíquota.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Diante do exposto, ACORDA a Câmara Especial do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, conhecer do Recurso de Revisão. No mérito, por maioria de votos, em dar provimento ao Recurso. Vencidos os Conselheiros Roberto Nogueira Lima e Aparecida Gontijo Sampaio que negavam provimento. Pela Recorrente, sustentou oralmente o Dr. Antônio Fernando Drummond Brandão Júnior e, pela Fazenda Estadual, o Dr. Carlos Victor Muzzi Filho. Participaram do julgamento, além dos signatários e dos Conselheiros supracitados, os Conselheiros Windson Luiz da Silva e Francisco Maurício Barbosa Simões.

**Sala das Sessões, 05/04/02.**

**José Luiz Ricardo**  
**Presidente/Revisor**

**Luiz Fernando Castro Trópia**  
**Relator**

LFCT/EJ/JLS